

EL EVASIÓN FISCAL.UNA MIRADA DESDE NUESTRO ENTORNO.

Lic. Yassert Parodi Deschappelles¹, Lic. Tania Baro Romero²

*1. Universidad de Matanzas “Camilo Cienfuegos”, Vía Blanca
Km.3, Matanzas, Cuba.*

*2. Oficina Nacional de Administración Tributaria. Península
de Hicacos, Matanzas, Cuba.*

Resumen.

La evasión fiscal, o evasión de impuestos, es considerada hoy en día como uno de los mayores crímenes en la mayor parte de las legislaciones alrededor del mundo, se le llama evasión fiscal a toda actividad la cual tenga por fin evadir el pago de impuestos o tributos correspondientes. La razón por la que los gobiernos buscan que todas las personas paguen sus impuestos es debido a que este capital es indispensable para mantener al órgano gubernamental funcionando y atendiendo las necesidades públicas, así como las obligaciones del gobierno (deudas). También para los escenarios sociales resulta imprescindible hoy para tratar de entender una realidad que urge de cambios integradores, El presente trabajo tiene por finalidad realizar un enfoque sobre las causas que dan origen a la evasión fiscal y las herramientas para combatirla, fundamentalmente por el efecto nocivo que produce este fenómeno sobre los recursos tributario - fuente genuina de ingresos del Estado-, necesarios para el desarrollo de sus funciones básicas. En este sentido entendemos que la evasión constituye un fenómeno que además de erosionar los ingresos del gobierno, deteriora la estructura social y económica del país vulnerando la legitimidad de los gobiernos e iniciemos el camino con una mirada transdisciplinar y holística. Manos a la obra.

Palabras claves: Delitos, Delitos Fiscales, Hacienda Pública, Evasión, Elusión Fiscal.

INTRODUCCIÓN.

Es de lógica elemental decir que el Estado no puede tener vida sin los elementos económicos que integran la hacienda pública; como igualmente es lógico decir que sin tales elementos el Estado desaparecería; luego, si existen los obligados para aportar tales elementos, es imperativo que lo hagan, como imperativo es que el cumplimiento de este deber se ajuste a la ley y en ningún caso se incurra en omisión. En esta nota se aludirá a esa posible omisión, la que se analiza como práctica ajustada a derecho o como ilícita, ya sea que en el segundo caso sea considerada infracción o delito.

La economía del Estado depende de los ingresos que obtenga. Hablar de economía estatal equivale a hablar de las fuentes de operación del mismo. La operación del Estado se integra con todas las actividades que para hacer efectivo el derecho ha de llevar a cabo y con todas las accesorias que le ha encomendado, directa o indirectamente, su población.

Vale la pena decir que dadas las necesidades esenciales o accesorias de servicios, ninguna hacienda pública es suficiente; por ello el gobernante deberá ser razonable al exigir el dinero, atendiendo a dichas necesidades y a las posibilidades de la población que ha de aportarlo. Una verdad palmaria es que raro sería encontrar personas que

espontáneamente quisiesen aportar los bienes que han de integrar la hacienda pública; por ello se han dictado las leyes que señalan las obligaciones de hacerlo; leyes de sentido imperativo que no pueden incumplirse por sus destinatarios. En la forma anterior se asegura, en principio, que el Estado disponga de los elementos económicos a que he hecho alusión anteriormente. El no cumplir estas leyes representa infracción, ya sea simple o delictual.

Esta infracción es de seria preocupación para el Estado, pues de generalizarse haría imposible su función que es su razón de ser: hacer posible la convivencia social mediante la aplicación del derecho.

Vista la importancia de tratar dicha omisión, en los siguientes párrafos me propongo estudiarla. Me referiré a la misma como delito, y la respuesta dada en nuestro ordenamiento legal.

El delito constituye una conducta humana que, por sí misma, no conlleva tal categorización, sino que la tiene porque la norma penal se la da, al considerarla socialmente nociva; es decir, al vulnerar un bien cuya integralidad se asume como importante para la sociedad.

Una conducta no constituye delito, si la sociedad no la tipifica de ese modo: es social incluso por definición. En esa calificación legislativa se manifiestan factores culturales, políticos-ideológicos y sociales en general, tanto actuales, como históricos.

Ello es universal: ningún acto humano es delito si no está previamente calificado así, depende del legislador y, en consecuencia también del interés político-dominante que una conducta resulte delictiva o no; el referido principio que garantiza que a nadie puede imponerse una sanción que no se encuentre establecida por ley anterior al acto referido y que sólo pueden sancionarse como delitos los actos expresamente previstos en la ley penal, está formulado en el vigente Código Penal, artículo 2, apartados 1 y 2

No es posible soslayar, que en nuestro modelo de enjuiciamiento penal, el establecimiento de la verdad constituye un cardinal propósito, meta a la que se pretende llegar, bajo la observancia de determinadas fórmulas respetuosas de los derechos humanos universalmente reconocidos las que nos ofrece el ordenamiento legal (Rivero García, 2012). Esta es otra propuesta, que sólo persigue el objetivo de motivar, de incentivar el análisis de este tema, si queremos incentivar también la acción que es la que genera los cambios.

DESARROLLO.

En el diccionario de nuestra lengua aparecen dos palabras cuyo significado prácticamente se confunde. Esas expresiones son evadir y eludir.

Dice el diccionario: "Evadir (lat. evadere). Evitar un peligro, eludir una dificultad prevista, fugarse, escapar; el preso se evadió de la cárcel. Eludir (lat. eludere). Huir, liberarse de algo; eludir una dificultad. Evitar".

Ampliamente es sabido que, en general, un diccionario, salvo algunos especializados, poco aporta para el estudio de las materias como las jurídicas.

De los mencionados verbos se han derivado sendos sustantivos: evasión y elusión que suelen utilizarse con significado diverso.

En su oportunidad se hará en este trabajo la distinción entre elusión y evasión; mientras tanto usaré la expresión evasión fiscal con el significado vulgarizado que se le da.

El Código Penal Español de 1870, que se hizo extensivo a la fiel Isla de Cuba por Real Decreto de 24 de mayo de 1879; el cual disponía en su Título IV "*De las falsedades*", el delito de "*Ocultación fraudulenta de bienes o industria*", sancionado en la letra del artículo 327, constituyó un hito importante en la criminalización de las conductas que atentan contra el fisco, precepto este que pese a su novedad, se le objeto innumerables opiniones doctrinales; desde su ubicación dentro del capítulo referentes a las falsedades que atendiendo al bien jurídico atentado, su ubicación se disloca; ya que el fin protector no es la fe pública. Otros como Ferrer Sama, arguyen que "su inclusión en este Título no obedecía tanto a su equiparación con los demás delitos allí regulados como a que el legislador no encontró otro lugar más apropiado donde ubicarlo" (Goite et al., 2010).

Más acertado son los defensores de su tipificación como delito; donde lo que se oculta son datos a los requerimientos administrativos-tributarios, siempre tiene un reflejo documental en su práctica (Rodríguez Devesa, 1982).

La dogmática penal más moderna, dejó por sentado que quienes consideran que el bien jurídico se protege es la fe pública, entendiéndose el bien jurídico como el elemento esencial en la estructura de la teoría del delito y su correcta caracterización resulta indispensable para cualquier tarea de los operadores del Derecho, si tenemos en cuenta que la norma penal incriminatoria tiene por fin un objeto jurídico de protección. Y erran la utilización de los medios de comisión del delito con el objeto de protección, en el cual se lesiona el erario público, entraña una disminución del valor económico de este,

sino que afecta, como resultado propio, a toda una política económica y social que incide en el ahorro y la inversión(Bajo Fernández. y Suárez González, 1993).

La tesis doctrinal que sustenta que es necesario producir un perjuicio patrimonial a la Hacienda Pública, basada en la antigua teoría del impuesto; basada en que estos últimos representan la retribución o el pago del contribuyente paga al Estado por los servicios públicos que como único les proporciona: razón hoy difícil de defender, ya que la moderna ciencia de la Hacienda no basa el pago de los tributos en el cambio, sino en un principio de solidaridad social, conforme al cual el costo de los servicios recae sobre los miembros de la sociedad y que cada persona natural o jurídica debe pagar según su capacidad contributiva.

Otra tesis que es refutada, es la que ve el objeto de tutela en el deber de lealtad del ciudadano para con el Estado, esta concepción es propia de un Estado totalitario, “al plantearse el deber de lealtad como lo protegido ciertamente cualquier acto del contribuyente puede entenderse como expresión de su actitud de no-contribución y, por tanto merecerá una pena. Se criminaliza toda la vida del ciudadano” (Boix Reig y Bustos Ramírez, 1987).

Y por último, la Hacienda Pública, que es; según nuestro criterio, el bien jurídico tutelado, pero no entendido como algo estático, sino dinámico, valorado como sistema de recaudación de ingresos y realización de gastos. “Se protege algo más que un patrimonio de titularidad estatal ante un bien jurídico difundido del que somos titulares todos los miembros de la sociedad, ya que la recaudación de lo debido o la realización incorrecta del gasto público, repercute negativamente sobre los beneficios que cada ciudadano espera obtener de la actuación del Estado en la vida social” (Berdugo Gómez y Ferré Olivé, 1994).

La lesión patrimonial que produce los delitos fiscales, considerados por demás pluriofensivos, priva el Erario público de uno de los medios más importantes de obtener ingresos y, en consecuencia, impide la realización del principio de justicia material en el campo tributario, toda vez que con tal actuación se afecta la correcta asignación de los recursos públicos.

El Delito de Evasión Fiscal se inserta en la vigente legislación penal cubana con la derogación de la Ley No. 21 de fecha 15 de febrero de 1979 y la puesta en vigor de la Ley No. 62, de fecha 29 de diciembre de 1987, Ley del “Código Penal”, el cual fue modificado por el Decreto Ley No. 150, de fecha 6 de junio de 1994, que introdujo un nuevo título a la citada Ley, denominado “Delitos Contra la Hacienda Pública”,

reincorporando de esa manera la tipificación de conductas delictivas que atacan fundamentalmente al Erario Público, siendo este el bien jurídico objeto de tutela y protección en el mismo. Posteriormente el Decreto Ley No. 175, de fecha 26 de junio de 1997, modificativo del Código Penal, introdujo reformas significativas en las figuras delictivas de los preceptos relativos a la evasión fiscal, las que hasta entonces no habían sido reguladas, a fin de atemperar la legislación, a las transformaciones operadas en el entramado económico social existentes. Sancionado en la letra del artículo 343 de la manera siguiente.

TITULO XIV

DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA

CAPITULO I

EVASIÓN FISCAL

(Este Título fue adicionado por el artículo 4 del Decreto-Ley No. 150 de 6 de junio de 1994. G.O. Ext. No. 6 de 10 de junio de 1994, pág. 16).

ARTICULO 343. 1. (Modificado) El que, una vez determinada la deuda y vencido el plazo del requerimiento para su pago efectuado por el funcionario competente, evada o intente evadir, total o parcialmente, el pago de impuestos, tasas, contribuciones o cualquier otra obligación de carácter tributario, a que está, obligado, incurre en sanción de privación de libertad de dos a cinco años o multa de quinientas a mil cuotas o ambas.

2. Si los hechos previstos en el apartado anterior se realizan ocultando, omitiendo o alterando los datos de la declaración jurada establecida, o presentando documentos u otros medios de registros de información contable falsos o alterados, la sanción es de privación de libertad de tres a ocho años.

3. El que teniendo la responsabilidad de aportar total o parcialmente al fisco cantidades retenidas o percibidas por los conceptos a que se refiere el apartado 1, no lo haga, incurre en sanción de privación de libertad de dos a cinco años o multa de quinientas a mil cuotas o ambas.

Cuando un hecho es calificado de delito, ello implica quedar bajo la jurisdicción del sistema penal, de la represión del Estado; resulta así legítimo que este actúe contra sus

autores por métodos distintos a los que puede emplear con el resto de los ciudadanos aunque ese proceder represivo tiene que efectuarse dentro de determinados límites y formas.

Es prudente para la comprensión de esta modalidad delictiva, significar su objetividad jurídica, toda vez que estamos a la vista de una norma penal en blanco, tipicidad normativa que le es necesario complementar sus preceptos con normas o textos no penales, aclaramos que las regulaciones que confinan el delito evasión fiscal adolecen desde su inicio de un vicio, pues a su entrada en vigor no existía en nuestro estado un sistema tributario, no fue hasta el 4 de agosto de 1994 en que se establece la derogada Ley No.73/94, contentiva en su momento de las regulaciones del sistema fiscal.

Su figura básica requiere la exigencia de una previa relación tributaria entre la Administración Tributaria y el sujeto activo del delito que se materializa con el incumplimiento de la obligación tributaria. Necesariamente la Administración tributaria agota su actuación entonces procederá la acción penal; esto se debe en particular que los delitos contra la Hacienda Pública son públicos, perseguibles a instancia de oficio. El hecho de que haya que agotar la vía administrativa constituye requisito de procedibilidad en estas figuras, es por ello como respaldaba el profesor Moret Hernández: "...antes de proceder a la calificación jurídico penal de los hechos que enjuician el proceso es preciso calificarlos con normas sustantivas no penales, ya que puede producirse o no cuestión prejudicial al ser impugnada el acto administrativo por la vía contencioso-administrativa" (Goite et al., 2010).

La lesión patrimonial que producen los delitos fiscales conlleva a que se les considere como delitos de carácter pluriofensivos, toda vez que privan al Erario Público de uno de los medios más importantes de obtener ingresos, impidiendo por tanto la realización del principio de justicia material en el campo tributario, toda vez que con tal actuación se afecta la correcta asignación de los recursos públicos. Es por ello que con la tutela penal de estas acciones delictivas, se protege algo más que un patrimonio de titularidad estatal, ya que estamos ante un bien jurídico difundido del que somos titulares todos los miembros de la sociedad, pues la no recaudación de lo debido, repercute negativamente sobre los beneficios que cada ciudadano espera obtener de la actuación del Estado en la vida social.

Este delito constituye una figura de tipo abierto y de varios actos acumulados, puesto que cuenta con varias acciones que pueden calificarse como primarias si se analizan de forma independiente; se califica también como un delito de conducta indiferente debido

a que su verbo rector se refiere al incumplimiento de regulaciones, formalidades, obligaciones, violación de trámites e infracción de disposiciones. (Fernández Ramírez y García López, 2012).

Sin embargo, me parece conveniente recordar que Flores Zavala distingue entre evasión legal (elusión) y evasión ilegal, simplemente evasión.

La evasión fiscal es el no pago de una contribución; no hacer el pago de una contribución es equivalente a eludir el deber de cubrirla. Se trata de la violación de la ley que establece la obligación de pagar al fisco lo que este órgano tiene derecho de exigir.

La evasión fiscal es un ilícito que lleva aparejadas consecuencias a que luego se hará referencia. Es la evasión el incumplimiento de un deber legal tipificado, que surge de lo que se llama hecho generador del crédito fiscal, y al que la mayoría de los autores, denominan "hecho imponible".

Puesto que la evasión fiscal implica el no pago, o la omisión del pago, y para perpetrarla algunas veces sólo se deja de cumplir lisamente, pero en otras se ejecutan actividades o se aprovechan errores del fisco, dicho ilícito tiene, a veces agravantes, a veces atenuantes y aun excluyentes de responsabilidad para el culpable de la misma; así no será igual la pena para quien por ignorancia deja de cumplir la ley y para quien con plena intención y conociendo su obligación la incumple.

Estamos en presencia de la *elusión* como abuso, se dice que es "legal" porque no viola expresamente una norma (eso sería *evasión*), pero surge de una simulación de formas o estructuras jurídicas

También destaco lo que dijo el señor Sánchez Maldonado (Catedrático de Hacienda Pública español) en una sesión del Senado de España: "La elusión fiscal es para mí -y es una opinión personal- tan rechazable desde el punto de vista social como la evasión, porque los que tienen posibilidad de eludir son los que tienen más medios y mayor capacidad de pago. Quien tiene rentas pequeñas, poca cultura, etcétera, tiene muy escasas posibilidades de eludir.

La extensa literatura sobre el tema de la evasión y la elusión fiscal, generalmente hace la distinción de esos conceptos en base a si están o no "dentro de la ley": mientras que por un lado se define a la *evasión* como "usar medios violatorios de normas legales para pagar menos impuestos", por el otro, la *elusión* se define como "usar medios legales o legítimos para atenuar la carga tributaria".

Siguiendo a Héctor Villegas, la *evasión* es "toda eliminación o disminución de un monto tributario producida por parte de quienes están obligados a abonarlo y que logran tal resultado mediante conductas violatorias de disposiciones legales"; en tanto la elusión es, según Humberto Diez, "la disminución del monto tributario por el abuso de las formas jurídicas", y este mismo autor considera a la elusión como una de las formas de evasión.

Hay otros que diferencian entre *evasión* (tax evasion), *elusión* (tax avoidance) y *mitigación* o atenuación (tax mitigation). En cuanto a este último término, podríamos decir que consiste en adoptar, dentro de la más estricta legalidad, aquella opción que nos es más favorable fiscalmente, es decir, está ligado a la "economía de opción". En este caso, la diferencia sustancial entre elusión y mitigación reside en que la primera generalmente importa el uso de formas o estructuras inadecuadas con el fin de disminuir la carga tributaria, en tanto la segunda persigue el uso de una opción que nos da la ley explícitamente (por ejemplo, en el caso de uso del método de lo devengado exigible).

Uno de los problemas de la elusión fiscal, en mi opinión, es que trae aparejado un permanente cambio en las normas tributarias, lo que lleva a su vez a que haya un "complicado sistema tributario". Pero este complicado sistema tributario es señalado por varios autores como una de las causas de la evasión, por lo que recomiendan como solución la "simplicidad tributaria" y la "estabilidad normativa". Lo anterior es un verdadero contrasentido, porque si tenemos impuestos simples y estables, se elude mucho y se evade poco; pero si tenemos impuestos complicados e inestables, se da todo lo contrario.

LA OBLIGACIÓN FISCAL

Entendida la obligación como el deber que un ente jurídico tiene de dar o reconocer a otro lo que le corresponde, o realizar u omitir conductas en su beneficio, ha de definirse la obligación fiscal como el deber de quienes se encuentren en la situación prevista por la ley, de dar al Estado lo que la misma ley ordene.

El verbo dar debe entenderse en forma general y no sólo con el sentido de entregar algo, sino de cumplir a favor del fisco cuanto las normas jurídicas respectivas establezcan. Así el sujeto pasivo de esta obligación no sólo estará obligado a pagar sus contribuciones, sino a realizar todos los actos que tengan por objeto determinarlas, formular declaraciones, llevar control de sus actos o conductas gravadas; colaborar con el fisco para que pueda este órgano estatal cumplir su función de recaudador para

entregar al órgano competente, también estatal (que puede ser el mismo) los fondos para integrar la hacienda pública.

Como se observa, la expresión "dar", utilizada en la definición de obligación fiscal, tiene un sentido muy amplio y con esa extensión deberá cumplirse por el sujeto pasivo de la misma.

A veces la obligación fiscal implica el deber de abstención de ciertas conductas.

Cuando la expresión "dar" se emplea con el sentido de entregar algo, ha de recordarse que lo que ha de cumplirse, abarca suerte principal y accesorios.

Asimismo para dar cumplimiento a la obligación fiscal, con frecuencia hay que atender a las modalidades a que la ley haya sometido dicho cumplimiento; luego habrá que atender a la condición, plazo y modo establecidos en los preceptos respectivos.

En forma amplia ha de decirse que no sólo se da la evasión fiscal cuando se dejan de pagar las contribuciones, sino también cuando no se da cumplimiento a la ley respectiva, y darle cumplimiento a la ley es no sólo pagar la contribución de que se trate, sino hacer o dejar de hacer cuanto ordene.

DELITO DE EVASIÓN FISCAL: SU RESPUESTA EN EL ORDENAMIENTO LEGAL PATRIO.

La Ley No. 113, de fecha 23 de julio de 2012, "Del Sistema Tributario", puesta en vigor publicada en Gaceta Ordinaria No. 053, de 21 noviembre de 2012, que deroga la Ley No. 73, de fecha 4 de agosto de 1994, de su lectura se deriva el sentir del legislador:

- elevar la eficiencia en el mecanismo para la redistribución de los ingresos,
- fortalecer la eficiencia en la gestión económica y
- respaldar el gasto público en el país.

El Decreto No. 308, de fecha 31 de octubre de 2012, "Reglamento de las Normas Generales y de los Procedimientos Tributario", publicada en Gaceta Oficial No. 053, de 21 noviembre de 2012, la cual deroga el Decreto Ley No. 169, "De las Normas Generales y de Procedimientos Tributarios", en cuya legislación básica se establecen los procedimientos en esta materia.

La Ley No. 113 de 2012, establece en su Libro Sexto, Título I, Capítulo IX, Del Régimen Sancionador, en su Artículo 436, que "cuando las infracciones cometidas, pudieran ser constitutivas de Delito de Evasión Fiscal, la Administración Tributaria, agota los procedimientos establecidos para el cobro de la deuda tributaria determinada, sin perjuicio de la denuncia penal correspondiente, siempre que se manifieste en la

infracción cometida la intención de utilizar mecanismos de evasión fiscal de los tributos y demás aportes establecidos por la legislación vigente.

La Instrucción No. 158 del Consejo de Gobierno del Tribunal Supremo Popular de primero de diciembre de mil novecientos noventa y ocho, SOBRE LOS DELITOS DE EVASION FISCAL. Apunta que como característica específica de estos delitos, se requiere el cumplimiento previo de un conjunto de acciones administrativas que agoten las normas generales establecidas para el Procedimiento Tributario.

En consecuencia la Oficina Nacional de Administración Tributaria, en lo adelante la ONAT, es la que se encarga de regular el procedimiento a seguir por los funcionarios y entidades subordinadas para materializar las denuncias por la posible comisión de los delitos señalados, por lo que en estos casos esa sería la vía mediante la cual se iniciaría el correspondiente proceso penal, es decir la ONAT partiendo de los elementos que haya reunido cuando considere que cualquier infracción rebasa el ámbito administrativo y puede considerarse como constitutiva de un delito de Evasión Fiscal, formulará la denuncia.

Requiere significativo conocer que cualquier acto de esta naturaleza suele cometerse y observarse en período ejecutivo, y más concretamente durante la Vía de Apremio, de lo cual se deduce que, el inicio del procedimiento de recaudación en período ejecutivo y la denuncia ante la autoridad competente, no ocurren al unísono, sino luego de ejecutarse una conducta por el contribuyente que exteriorice su intención de evadir. Asimismo, debe dejarse abierta la posibilidad de que en la práctica sucedan otros hechos susceptibles de ser concebidos como intentos de evasión o evasión al pago, propiamente dicho.

En correspondencia con lo anterior el Oficial Jurídico Tributario o Funcionario designado de la ONAT, será la persona que formulará la denuncia a nombre y en representación de la mencionada Oficina y por eso deberá figurar como testigo de cargo principal, sin perjuicio de que en su caso, sean citados, además otros funcionarios actuantes de la misma Oficina en calidad de peritos de cargo, tales como, auditores y fiscalizadores, con el propósito de esclarecer hechos y circunstancias. Si el Fiscal no lo propone como tal, el Tribunal, al dictar el Auto de admisión de pruebas y señalamientos del juicio oral, deberá disponer de oficio el examen del mismo.

Los asesores jurídicos, en el caso de la ONAT los Oficiales Jurídicos Tributarios, como testigos, resultan de vital importancia en el proceso, dado los elementos útiles de que

disponen para demostrar si se integra o no el delito imputado, es por ello que tienen asignadas las siguientes funciones dentro de la Relación Jurídica Penal:

- Es el encargado de rubricar el modelo de denuncia establecido al efecto.
- Provee al Instructor de todos los elementos necesarios que se soliciten y encuentren a su alcance, para sostener eficazmente la acción penal que en su día ejercerá el Fiscal competente.
- Velar por que se respeten los Procedimientos Tributarios durante la fase investigativa.
- Habilitar un registro de control de denuncias que refleje la fase de tramitación en que se encuentran, su fecha de presentación en la Policía Nacional Revolucionaria y otras observaciones que sean pertinentes relacionar.
- Representar a su entidad (en este caso la ONAT) en el Acto del Juicio Oral si el Ministerio Fiscal así lo determina, fungiendo como testigo, sin perjuicio de que en su caso, sean citados, además otros funcionarios actuantes de la Oficina (auditores, fiscalizadores) con el propósito de esclarecer hechos y circunstancias.
- Conformar el expediente de Denuncia.

En relación con esta última función, los asesores jurídicos u Oficiales Jurídicos Tributarios, tendrán en cuenta para la conformación del Expediente de Denuncia los siguientes documentos de carácter probatorio, considerándolos a fin de completar una correcta estructuración del mismo:

- 1) Modelo de Formulación de Denuncia, establecido a los efectos (se adjunta como Anexo Único formando parte integrante del presente Dictamen).
- 2) Resolución determinando administrativamente la deuda tributaria.
- 3) Providencia que dio inicio al Procedimiento de Apremio y que requirió al contribuyente a que pagara el importe total adeudado.
- 4) Declaración Jurada, donde conste la omisión, ocultación o alteración de datos.
- 5) Declaración de Acusado
- 6) Declaración del Funcionario Público.
- 7) Declaración de testigos (de existir).
- 8) Pruebas Periciales (documentología)
- 9) Certificación de las principales funciones y obligaciones del Acusado, tales como:

- Ingresos

- Percepciones
 - Prestaciones
 - Tasas ó Contribuciones
- 10) Documento Legal que lo avala como Trabajador por Cuenta Propia o contribuyente debidamente registrado.
 - 11) Funciones, Tareas y Obligaciones (tiene como objetivo delimitar las capacidades a las que está sujeto)
 - 12) Deberes funcionales que se incumplen (fiscalización del actuar delictivo)
 - 13) Afectación económica que se produce (especificar a cuanto asciende la acción u omisión evasiva)
 - 14) Antecedentes Penales.
 - 15) Acta de Detención (en caso que se requiera)
 - 16) Medida Cautelar (obligación contraída en Acta, Fianza, Prisión Provisional o Reclusión Domiciliaria)
 - 17) Investigación Complementaria (factores involucrados)
 - 18) Otros documentos afines a la comisión del Delito.

Teniendo en cuenta lo anterior, el Asesor Jurídico u Oficial Jurídico Tributario de la ONAT, debe conocer que los Tribunales, al recibir las correspondientes conclusiones provisionales del Fiscal, comprobarán si en los expedientes de fase preparatoria constan los documentos, las diligencias y trámites necesarios, que corroboren los elementos del tipo penal y, en su caso, devolverán las actuaciones a fin de que se cumpla con lo indicado en este requisito.

Interpretación y Aplicación de las figuras específicas que se encuentran reguladas en el Título XIV, “Delitos contra la Hacienda Pública”, del Código Penal:

A los efectos de una correcta interpretación y aplicación de las figuras tipificadas dentro del mencionado Título, es necesario explicar algunos aspectos significativos como son:

1- Sobre la figura prevista en el Artículo 343-1: Para que pueda tipificar una conducta en este tipo penal se requiere,

- Haberse determinado previamente la deuda tributaria,
- Haberse requerido al Contribuyente, mediante la notificación correspondiente,
- Haberse vencido el plazo concedido de diez (10) días hábiles contados a partir del día siguiente de la fecha de notificación del requerimiento para el pago de la deuda tributaria efectuado por el funcionario competente,

□ Que el obligado (persona natural o jurídica), evada o haya intentado evadir, total o parcialmente el pago del Tributo, o cualquier otra obligación de carácter tributario a que está sujeto, de modo que la evasión o intento de evasión implique la ocultación de los bienes o de la persona; así como cualquier forma de obstrucción a la acción de la Administración Tributaria para llevar a cabo el procedimiento previsto.

En relación con lo anterior, debe entenderse por ocultación de bienes toda acción tendente a impedir que la referida entidad comience a tomar relación o embargar los bienes procedentes. Por ocultación de la persona se considerará cualquier vía que emplee el contribuyente para evitar que se le notifique y así indebidamente paralizar el proceso administrativo que se le sigue.

El Tribunal valora y fundamenta debidamente la evasión o la intención de evadir el pago al fisco sobre la base de los propios actos del obligado, apreciándose que la figura delictiva anteriormente descrita, no es susceptible de cometerse por imprudencia. Sino que el acusado actúa con intención, lo que se evidencia en su actuar evasivo.

Sobre la figura prevista en el Artículo 343-2: Debe tomarse en cuenta que se está refiriendo a una deuda que aún no se ha determinado, por lo que se trata de falsedades cometidas por el contribuyente para ocultar, omitir o tergiversar la real asistencia y ascendencia de la contribución que le corresponde, y por tanto no es menester que se haga el requerimiento previo por parte del funcionario competente, ni esperar el vencimiento de plazo alguno.

En este supuesto a diferencia de la conducta tipificada en el primer apartado, el ánimo del comisor busca hacer mutaciones a la verdad para evitar que la Administración Tributaria fije el alcance real de la deuda, que aún no se ha cuantificado.

Este supuesto tampoco es susceptible de cometerse por imprudencia, sino que se trata de un delito de carácter eminentemente intencional.

Sobre la figura prevista en el Artículo 343-3: Aunque de su simple lectura puede pensarse que se trata de cualquier persona natural o jurídica, ésta debe tener la responsabilidad de aportar total o parcialmente al Fisco cantidades retenidas o percibidas por los conceptos a que se refiere el Apartado Primero, es decir por el pago de Impuesto, Tasa, Contribuciones o cualquier otra obligación de carácter tributario, por lo que se trata de los Retentores o Perceptores que están definidos en los Artículos 395 y 396 de la Ley No. 113 de 2012.

En los casos anteriormente descritos, la Administración Tributaria deberá dejar transcurrir un período de treinta (30) días naturales contados a partir de la fecha en que

se debió efectuar el pago al Fisco, a los efectos de formular después la denuncia correspondiente.

Esta conducta delictiva, a diferencia de las tipificadas en los apartados anteriores puede ser susceptible de cometerse tanto por imprudencia como intencionalmente. (Artículo 343.3)

Sobre la figura prevista en el Artículo 344-1: Deberá tomarse en cuenta que el agente activo del delito será el funcionario que esté obligado a registrar y al mismo tiempo informar sobre el cálculo, determinación o pago de tributos y así oculte, omita o altere la verdadera información por lo que se trata de cualquier funcionario de la Administración Tributaria, en quien se delegue estas funciones.

Esta conducta penal también es eminentemente intencional.

Sobre la figura prevista en el Artículo 344-2: Se tendrá presente que constituye una figura agravada del apartado Primero, si como consecuencia de su comisión se ocasionan perjuicios considerables a la economía nacional, perjuicios que deberán valorarse por el Tribunal según su criterio racional y fundado en los elementos de pruebas que le sean aportados.

Sobre la figura prevista en el Artículo 344-3: Debe tenerse presente que en esencia constituye una extensión de la sanción imponible a los que incurren en los hechos previstos en el Apartado Primero, siempre que obtengan beneficios del acto, bien para sí, bien para un tercero, conociendo previamente de la comisión del hecho delictivo o debiendo haberlo previsto, es decir, se trata de la persona que se favorezca de cualquier manera del acto punible o favorezca a un tercero con la obtención de tales beneficios y por tanto la conducta es intencional.

Sobre la figura del Artículo 345: Sólo cabe reiterar que se trata de una facultad del Tribunal y que de imponerse esta sanción accesoria, la sentencia deberá señalar los bienes de que se trata y la forma en que se hará efectiva su entrega.

Sobre el modelo a utilizar para formular la correspondiente denuncia.

Los artículos 116 y siguientes, de la Ley No. 5, de fecha 14 de julio de 1977, Ley de Procedimiento Penal, regulan los requisitos formales para la formulación de la denuncia. En atención a cumplimentar el requisito formal de formulación de la denuncia ante el conocimiento de acciones u omisiones que puedan ser constitutivas del Delito de Evasión Fiscal adjuntamos como Anexo Único, de este Dictamen Legal, el

modelo a utilizar por el Oficia Jurídico Tributario, designado para representar a la ONAT, en estos actos.

ANEXO ÚNICO

OFICINA NACIONAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Denuncia por la posible comisión del Delito de Evasión Fiscal.

Lic. _____, con número de Registro de Abogados del MINJUS _____, Oficial Jurídico Tributario, de la ONAT en _____ sita en _____, de _____ años edad, con C.I. No. _____, estado civil _____, cumpliendo con la obligación de poner en conocimiento de la autoridad competente la perpetración de un delito perseguible de oficio y en especial el de Evasión Fiscal, comparezco y digo que:

Vengo por medio de la presente, en cuanto al hecho denunciado a declarar lo que sigue:

Que formulo denuncia contra el ciudadano,

Sujeto Activo del Delito _____

Generales: _____

_____, por del supuesto delito de _____.

Circunstancias. _____

Habiendo expuesto cuanto considero procedente a estos efectos, firmo la presente en _____ a _____ del mes _____ del año _____.

Firma del denunciante

CONCLUSIONES

A manera de conclusión, considero que tanto la evasión como la elusión son prácticas condenables desde cualquier punto de vista, que no deberían alentarse ni mucho menos

realizarse porque conspiran contra la equidad, la estabilidad normativa tributaria y la recaudación del Estado.

Establecer responsabilidades compartidas entre los asesores de quien elude y evade, llámense contadores, abogados, licenciados en administración, especialistas en tributación, etc.

Dejar de referirse a la *elusión* como algo legítimo.

Instituir la conciencia tributaria en los contribuyentes, a través de publicidades que muestren los efectos que produce tanto la evasión como la elusión, y qué pasaría si son descubiertos en esas prácticas.

Que la Administración persiga y condene la práctica de la elusión.

BIBLIOGRAFÍA

ACANDA, J. L. El malestar de los intelectuales, Temas, no.29, La Habana, (Cuba). abril _ junio de 2002, p.15 – 17.

COLECTIVO DE AUTORES: *Apuntes de Derecho Financiero Cubano*, 1ª ed., Ed. Félix Varela, La Habana (Cuba), 2005.

EINAUDI, L. *Principios de Hacienda Pública* Madrid- México-Buenos Aires, 1948.

FERREIRO LAPATZA, J J. *Curso de Derecho Financiero Español*. Tomos I y II, Ed. Marcial Pons, España.

PUGLIESE, M G, A.D.: *Instituciones de Derecho Tributario* (7ma edición) Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957.

GRIZIOTTI, B. *Principios de política y ciencia de la Hacienda*, primera edición, Ed. Reus.SA Madrid 1935

GRIZIOTTI, BENVENUTO: *Principios de Ciencia de las Finanzas*, Ed. De Palma, Buenos Aires, 1949.

IBARRA, F. Metodología de la Investigación Social. Editorial Pueblo y Educación. La Habana, (Cuba).1988, p. 199 - 203.

LÓPEZ BERENGER, JOSÉ: *Manual de Derecho Tributario*. Parte Especial”, Editorial Centro Cultural Universitario, Madrid, 1994 (5ta. edición).

MARTÍN QUERALT, JUAN Y OTROS: *Curso de Derecho Tributario y Financiero*, Ed. Tecnos, España, 2000 (11na. edición).

PÉREZ DE AYALA PELAYO, C: *Temas de Derecho Financiero*, Universidad Complutense de Madrid, Facultad de Derecho. Servicio de Publicaciones, Madrid, 1988.

PÉREZ, F.; ROSALES, J. Ratificaciones, Rectificaciones y cambios: La Revolución Cubana en el siglo XXI. Calibán, La Habana (Cuba), no.2, enero.2009.Disponible en <http://www.revistacaliban.net.pdf>.

Instituciones de Derecho Financiero. Derecho Tributario”, Ed. Fondo de Cultura Económica, México (1ra, edición española) 1939

SAINZ DE BUJANDA, F. *Lecciones de Derecho Financiero*. Facultad de Derecho Universidad Complutense Sección Publicaciones, Madrid, 1990 (8va. edición).

Programa de Naciones Unidas para el Desarrollo (PNUD), *Informe sobre desarrollo humano*, Mundi Prensa Libros, Madrid, 1999, p. 135. Naciones Unidas, oficina contra la Droga y el Delito, *Global Report on crimen and Justice*, Graeme Newman, ed. New Cork, Oxford University Press, 1999.

Ley No.113, del Sistema Tributario, publicada en G.O 053, de 21 noviembre/2012.

Ley del Presupuesto del Estado Cubano, puede encontrarse en la G.O No.056 Extraor. de 28 de diciembre de 2012.

Dec.No.308. Consejo de Ministros. Reglamento de las Normas Generales y de los Procedimientos Tributarios, en G.O 053, de 21 noviembre/2012.

Decreto-Ley 192/ 99 de la Administración Financiera del Estado.